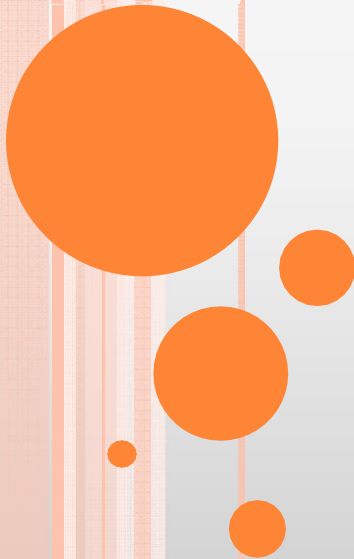




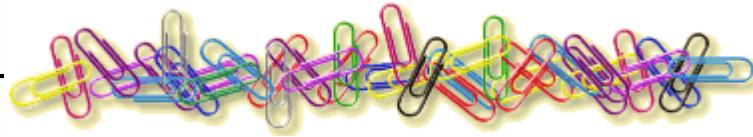
COMPTABILITE DES SOCIETES DE GROUPE

NORD SUD
AUDIT

www.mon-expert.com



CONSOLIDATION DES SOCIETES



PLAN DU COURS

1. Principes généraux
2. Périmètre de consolidation
3. Méthodes de consolidation
4. Retraitements obligatoires et optionnels
5. Les éliminations
6. Traitement de l'impôt différé
7. Elimination des titres – Ecart de première consolidation
8. Variation de périmètre de consolidation
9. Etats financiers consolidés
10. Comptes combinés.



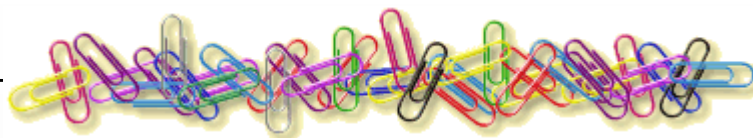
1. PRINCIPES GENERAUX

NORD SUD
AUDIT

[*www.mon-expert.com*](http://www.mon-expert.com)

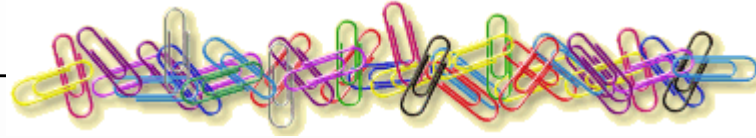


**La consolidation ?
Pourquoi faire ?**



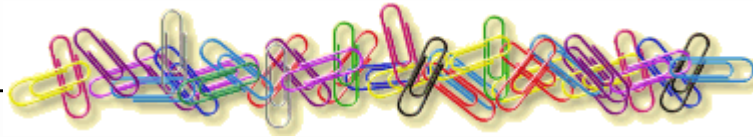
POURQUOI CONSOLIDER ?

- ▶ **Les comptes sociaux de la société mère ne donnent aucune information sur la situation du groupe,**
- ▶ **Les titres de participation des filiales y sont toujours en valeur historique sauf provision en cas de perte de valeur ; l'évolution positive des filiales n'y est pas constatée en dehors de l'appréhension des éventuels dividendes versés par la filiale,**
- ▶ **Les transferts intergroupe (ventes à la filiale) peuvent fausser l'interprétation de la situation financière réelle,**
- ▶ **L'endettement du groupe peut être dissimulée dans une filiale,**
- ▶ **La simple juxtaposition des comptes sociaux des diverses sociétés du groupe ne permet pas d'avoir une bonne vision de la situation réelle du groupe.**



LES AVANTAGES DE LA CONSOLIDATION

- ▶ **Les sociétés qui établissent des comptes consolidés mettent en place des procédures harmonisées à l'intérieur du groupe ce qui améliore la sécurité de la gestion des filiales,**
- ▶ **La remontée d'information des filiales vers la société mère permet à celle-ci de mieux les contrôler,**
- ▶ **Le lecteur des comptes consolidés a une meilleure connaissance de la situation réelle du groupe,**
- ▶ **La société mère dispose d'informations lui permettant de prendre des décisions sur la stratégie du groupe (restructuration, rachat ou cession de titres...)**
- ▶ **La consolidation permet de neutraliser l'incidence des différences d'établissement et d'évaluation des comptes sociaux.**



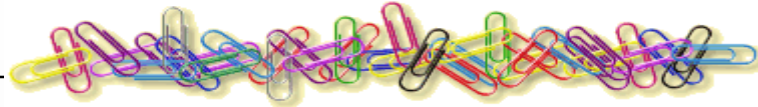
LE CADRE LÉGAL : NORMES IFRS

- ▶ **L'international Accounting Standard Committee (IASC) a publié des normes sur les comptes consolidés :**
 - ▶ **IAS 7 sur le tableau des flux de trésorerie,**
 - ▶ **IAS 12 sur la comptabilisation de l'impôt sur le résultat,**
 - ▶ **IAS 21 sur les effets des variations des monnaies étrangères,**
 - ▶ **IAS 22 sur la comptabilisation des groupes d'entreprises,**
 - ▶ **IAS 27 sur les états financiers consolidés et individuels,**
 - ▶ **IAS 28 sur les participations dans des entreprises associées,**
 - ▶ **IAS 31 sur la participation dans des co-entreprises,**
 - ▶ **IAS 36 sur les dépréciations d'actifs,**
 - ▶ **IAS 38 sur les immobilisations incorporelles.**



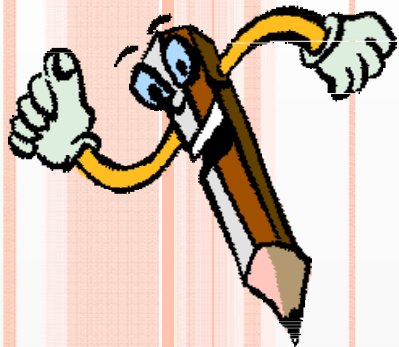
LE CADRE LÉGAL : TRAITÉ OHADA

- ▶ L'acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises adopté le 22 février 2000 traite des comptes consolidés et des comptes combinés.
- ▶ Les articles 74 à 102 du titre II chapitre 1 traitent des comptes consolidés;
- ▶ Les articles 103 à 110 du titre II chapitre 2 traitent des comptes combinés.
- ▶ L'article 74 stipule que : « *Toute entreprise, qui a son siège social ou son activité principale dans l'un des Etats-parties et qui contrôle de manière exclusive ou conjointe une ou plusieurs autres entreprises, ou qui exerce sur elles une influence notable, établit et publie chaque année les états financiers consolidés de l'ensemble constitué par toutes ces entreprises ainsi qu'un rapport sur la gestion de cet ensemble.* »



LE CADRE LÉGAL : AUTRE NORMES INTERNATIONALES

- ▶ **Au plan Européen, la 7e directive du 13 juin 1983 traite des comptes consolidés**
- ▶ **Au plan américain, les organismes de normalisation, sont :**
 - ▶ **La Securities and exchange Commission (SEC)**
 - ▶ **L’American Institute of certified Public Accountants (AICPA)**
 - ▶ **Le Financial Accounting Standard Board (FASB)**
- ▶ **Les principales normes américaines sur les comptes consolidées sont :**
 - ▶ **ARB 51 : Consolidated Financial statements**
 - ▶ **ARB 18 The equity method of accounting for investments in common stock**
 - ▶ **FAS 94 Consolidation of all owned subsidiaries**
 - ▶ **FAS 52 Foreign Currency Translation**
 - ▶ **FAS 109 Accounting for income taxes;**
 - ▶ **FAS 141 Business combinations**
 - ▶ **FAS 142 Goodwill and others intangible assets.**



2. PERIMETRE DE CONSOLIDATION

NORD SUD
AUDIT

www.mon-expert.com



Quelles filiales
consolider ?



PÉRIMÈTRE DE CONSOLIDATION

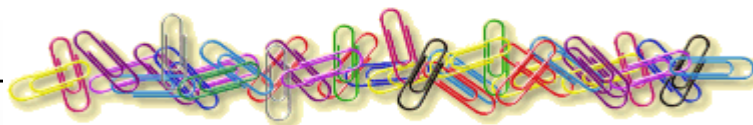
- o Il s'agit de l'ensemble des sociétés qui rentrent dans le cadre de la consolidation (société mère et ses filiales).
- o **OHADA article 74** : «*Toute entreprise, qui **contrôle** de manière **exclusive** ou **conjointe** une ou plusieurs autres entreprises, ou qui exerce sur elles une **influence notable**, établit et publie chaque année les états financiers consolidés de l'ensemble constitué par toutes ces entreprises* »



CONTRÔLE EXCLUSIF

(OHADA ARTICLE 78)

- 0 Le contrôle exclusif par une entreprise résulte :
 - 0 soit de la détention directe ou indirecte de la majorité des droits de vote dans une autre entreprise ;
 - 0 soit de la désignation, pendant ~~deux exercices successifs~~, de la majorité des membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance d'une autre entreprise ; l'entreprise consolidante est présumée avoir effectué cette désignation lorsqu'elle a disposé au cours de cette période, directement ou indirectement, d'une fraction supérieure à ~~quarante pour cent des droits de vote~~ et qu'aucun autre associé ne détenait, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne ;
 - 0 soit du droit d'exercer ~~une influence dominante~~ sur une entreprise en vertu d'un contrat ou de clauses statutaires, lorsque le droit applicable le permet et que l'entreprise consolidante est associée de l'entreprise dominée.



CONTRÔLE EXCLUSIF

(IAS 27)

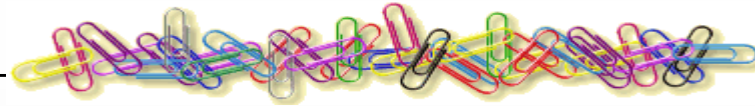
- 0 Le contrôle est le pouvoir de gouverner les politiques financières et opérationnelles de manière à tirer avantage de ses activités.
- 0 Le contrôle est présumé exister en cas de détention supérieure à 50 % des droits de vote.
- 0 Il existe aussi lorsqu'il y a pouvoir :
 - en vertu d'un contrat,
 - de gouverner les politiques financières et opérationnelles de l'entité en vertu d'un contrat,
 - de nommer ou révoquer la majorité des administrateurs ou des membres des organes équivalent contrôlant l'entité,
 - de réunir la majorité des votes au Conseil d'Administration ou organes équivalent contrôlant l'entité.



CONTRÔLE CONJOINT

(OHADA ARTICLE 78)

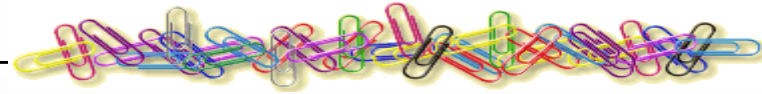
Le contrôle conjoint est le partage du contrôle d'une entreprise, exploitée en commun par un nombre limité d'associés, de sorte que les décisions résultent de leur accord.



CONTRÔLE CONJOINT

(IAS 31)

- 0 Le contrôle conjoint est le partage du contrôle d'une activité économique en vertu d'un accord contractuel.
- 0 Il n'existe que lorsque les décisions stratégiques financières et opérationnelles relatives à l'activité concernée requièrent le consentement unanime des coentrepreneurs.
- 0 Cet accord traite généralement :
 - ▶ de l'activité, la durée et des obligations de reporting de la coentreprise,
 - ▶ de la nomination des membres du Conseil d'Administration ou organe équivalent et des droits de vote des coentrepreneurs,
 - ▶ des apports financiers des coentrepreneurs,
 - ▶ du partage des produits des revenus, dépenses ou résultats de la coentreprise.



INFLUENCE NOTABLE

(OHADA ARTICLE 78)

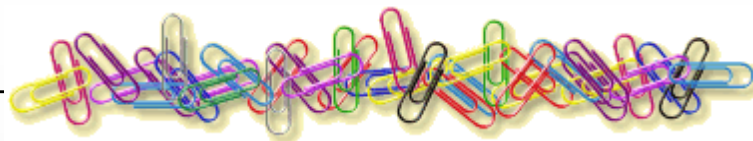
L'influence notable sur la gestion et la politique financière d'une autre entreprise est présumée lorsqu'une entreprise dispose, directement ou indirectement, d'une fraction au moins égale au cinquième des droits de vote de cette autre entreprise.



INFLUENCE NOTABLE

(IAS 28)

- 0 L'influence notable est le pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle de l'entité, sans toutefois exercer un contrôle sur ces politiques.
- 0 Elle est présumée lorsque l'investisseur détient, directement ou indirectement par le biais de filiales, 20 % ou plus des droits de vote de l'entité détenue, sauf à démontrer clairement que ce n'est pas le cas.
- 0 Elle se matérialise habituellement par :
 - ▶ Une représentation au Conseil d'Administration ou organe de contrôle équivalent,
 - ▶ Une participation au processus de décision, y compris les décisions de distributions,
 - ▶ Des transactions significatives entre l'entité et l'entreprise associée,
 - ▶ Des échanges croisés de dirigeants,
 - ▶ La fourniture d'informations techniques essentielles.



ENTITÉS AD HOC

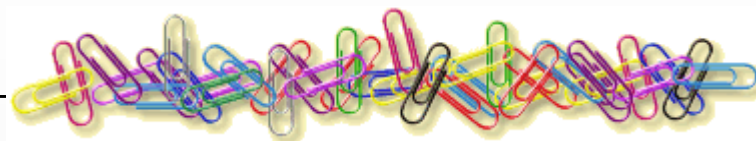
(INTERPRÉTATION DE L'IAS 27 – SIC 12)

- 0 Les entités ad hoc sont créées pour réaliser un objectif limité et bien défini (location, recherche, titrisation d'actifs financiers).
- 0 Il est obligatoire de consolider une entité ad hoc, qu'il existe ou non un lien capitalistique avec l'entreprise dès lors qu'il ya contrôle.
- 0 Le contrôle de l'entité ad hoc est présumé si :
 - ▶ Ses activités sont menées pour le compte de l'entreprise,
 - ▶ l'entreprise a les pouvoirs de décision pour obtenir la majorité des avantages de l'entité ad hoc,
 - ▶ L'entreprise porte les risques de l'entité ad hoc.



NOTIONS DE DETENTION

- o Le % de détention est le rapport entre le nombre de titres détenu par la société mère sur le total des titres qui compose le capital de la filiale.
- o Le % de contrôle est le rapport entre le nombre de droits de vote détenu par la société mère sur le total des droits de vote lors des assemblées de la filiale.
- o Le % d'intérêt est égal au % de détention dans le cas d'une détention directe. S'il y a plusieurs niveaux de détention, il s'obtient en multipliant les % de détention successifs.

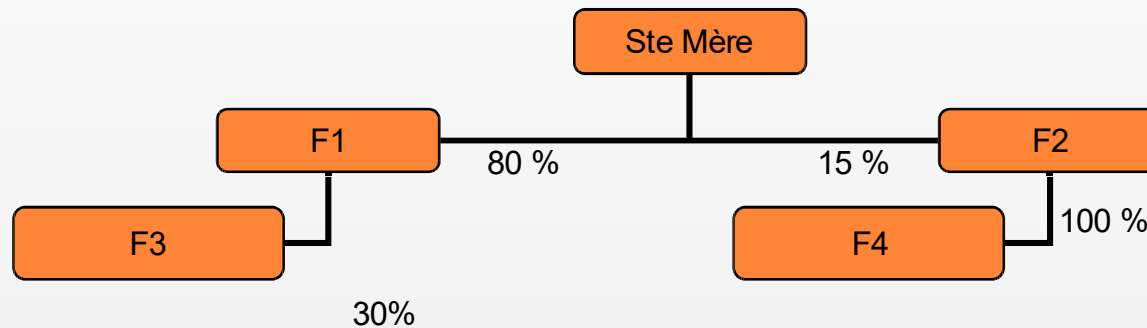


SYNTHESE

Type de contrôle	Définition	% de contrôle
Contrôle exclusif	▶ Majorité des droits de vote ▶ Majorité de direction ▶ Clause statutaire ou contractuelle	▶ à 50 % ▶ présumé si > 40 % et principal actionnaire ▶ Au moins 1 titre
Contrôle conjoint	▶ Nombre restreint d'actionnaires ▶ Communauté d'intérêt ▶ Partage du pouvoir	▶ Pas de contrainte particulière
Influence notable	▶ Influence notable sur la gestion et la politique financière	> Ou = 20 %



POURCENTAGE DE CONTRÔLE



% de contrôle de la société mère sur :

F1 = 80 %

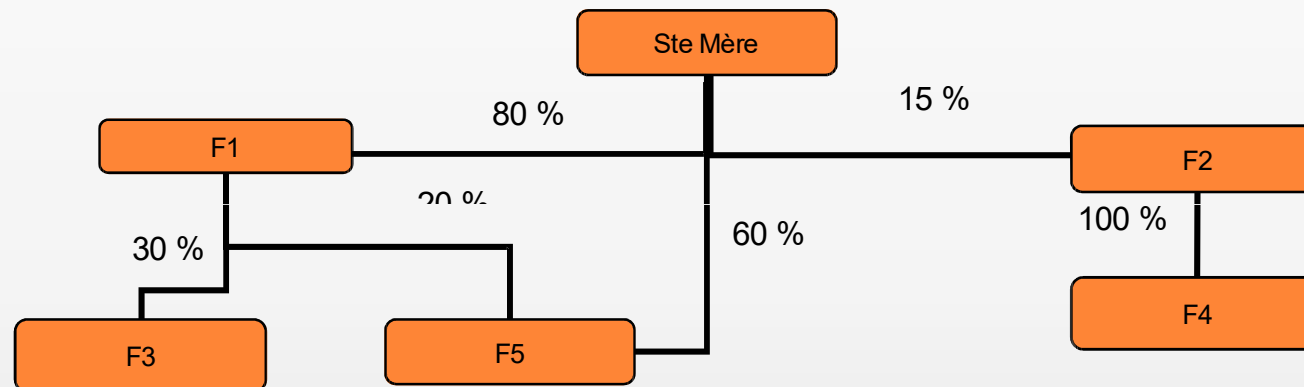
F2 = 15 %

F3 = 30 %

F 4 = 0 % (*rupture de chaîne de contrôle car M ne détient que 15 % de F2*)



POURCENTAGE D'INTÉRÊT



% d'intérêt de la société mère sur :

F1 = 80 %

F2 = 15 %

F3 = 24 % (30 % x 80 %)

F4 = 15 % (15 % x 100 %)

F5 = 76 % (60 % + (80 % x 20 %))



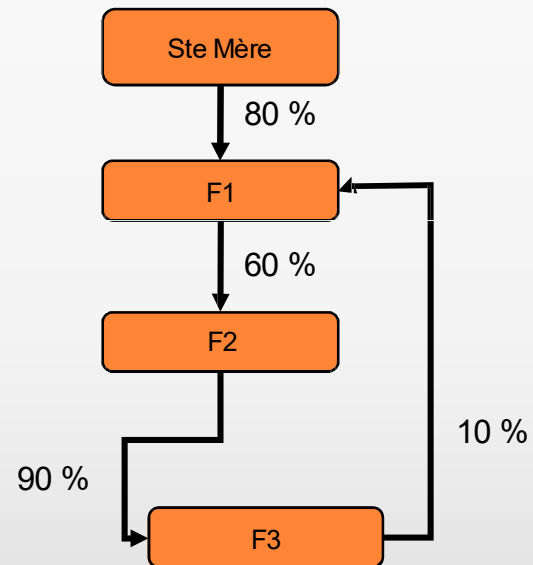
PARTICIPATIONS RÉCIPROQUES

Soit :

a = le % d'intérêt du groupe dans F1

b = le % d'intérêt du groupe dans F2

c = le % d'intérêt du groupe dans F3



% d'intérêt de la du groupe dans :

a = 84,59 % $(0,8 / [1 - (0,1 \times 0,9 \times 0,6)])$ ou $0,8 + 0,1 c$

b = 50,74 % $(0,6 a)$

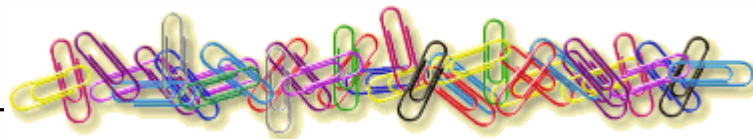
c = 45,67 % $(0,9 b)$



EXCLUSION DU PÉRIMÈTRE DE CONSOLIDATION

(OHADA ARTICLE 96 ET 98)

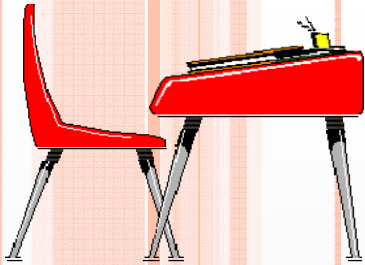
- 0 Sont laissées en dehors du champ d'application de la consolidation les entreprises pour lesquelles des restrictions sévères et durables remettent en cause, substantiellement, soit le contrôle ou l'influence exercés sur elles par l'entreprise consolidante, soit leurs possibilités de transfert de fonds.
- 0 Il peut en être de même pour les entreprises dont :
 - les actions ou parts ne sont détenues qu'en vue de leur cession ultérieure ;
 - l'importance est négligeable par rapport à l'ensemble consolidé.
- 0 L'absence d'information ou une information insuffisante relative à une entreprise entrant dans le périmètre de consolidation ne remet pas en cause l'obligation pour la société dominante d'établir et de publier des comptes consolidés. Dans ce cas exceptionnel, elle est tenue de signaler le caractère incomplet des comptes consolidés.



EXCLUSION DU PÉRIMÈTRE DE CONSOLIDATION

(IAS 27)

- 0 Une société mère n'est pas tenue de présenter des comptes consolidés si et seulement si :
- elle est elle-même une société détenue totalement ou partiellement par une autre entité et que ses autres propriétaires ont été informés de la non-préparation des comptes consolidés par la société-mère et ne s'y opposent pas,
 - Les instruments de dettes ou de capitaux propres de la société mère ne sont pas négociés sur un marché public,
 - Elle n'a pas déposé et n'est pas sur le point de déposer ses états financiers auprès d'un organisme de réglementation en vue d'émettre des instruments financiers sur un marché public,
 - La société-mère ultime ou une société intermédiaire présente des états financiers consolidés, disponibles en vue d'un usage public, qui sont conformes aux normes internationales d'informations financière.



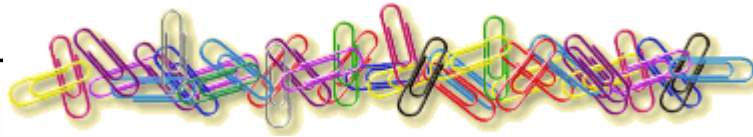
3. METHODES DE CONSOLIDATION

NORD SUD
AUDIT

www.mon-expert.com

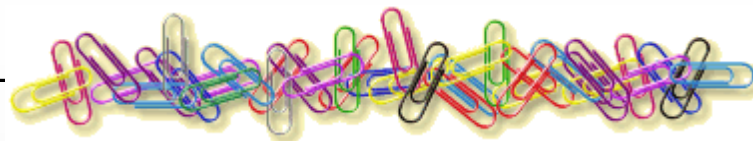


Quelle méthode
utiliser ?



INTEGRATION GLOBALE 1/3

- 0 Les éléments du bilan et du compte de résultat de la société mère et des filiales à consolider sont additionnés ligne par ligne.
- 0 Les éléments actifs et passifs des sociétés filiales remplacent le poste titre de participation figurant dans le bilan de la société mère.
- 0 La différence résultant de cette substitution figurera au passif du bilan consolidé avec une ventilation entre intérêts du groupe et intérêts minoritaires.
- 0 Le résultat consolidé de l'exercice est également ventilé entre résultat groupe et résultat des minoritaires.



INTEGRATION GLOBALE 2/3

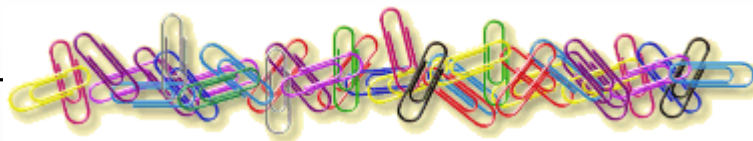
COMPTES INDIVIDUELS

Société mère

<u>Actif</u>	<u>Montant</u>	<u>Passif</u>	<u>Montant</u>
Immobilisations	2500	Capital	2000
Titres de participation F	1000	Réserves	1920
Stocks	3650	Résultat	480
Disponibilités	850	Dettes	3600
Total	8000	Total	8000

Filiale F

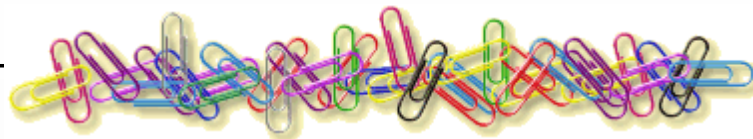
<u>Actif</u>	<u>Montant</u>	<u>Passif</u>	<u>Montant</u>
Immobilisations	1500	Capital	1500
Clients	500	Réserves	80
Stocks	380	Résultat	320
Disponibilités	220	Dettes	700
Total	2600	Total	2600



INTEGRATION GLOBALE 3/3

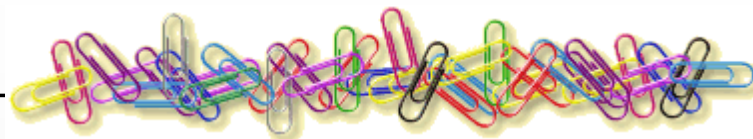
BILAN CONSOLIDÉ

<u>Actif</u>	<u>Montant</u>	<u>Passif</u>	<u>Montant</u>
Immobilisations (2500 + 1500)	4000	Capital (Uniquement société mère)	2000
Clients (venant de F1)	500	Réserves consolidés [1920 + (1500 + 80 - 1000)] (dont minoritaires = 526,66)	2500
Stocks (3650 + 380)	4030	Résultat (480 + 320) (dont minoritaires : 106,67)	800
Disponibilités (850 + 220)	1070	Dettes (3600 + 700)	4300
Total	9600	Total	9600



INTEGRATION PROPORTIONNELLE 1/3

- 0 Les éléments du bilan et du compte de résultat de la société mère sont additionnés à ceux des filiales en ne tenant compte pour ces derniers que de la quote-part détenu par la mère.
- 0 Les éléments actifs et passifs des sociétés filiales remplacent le poste titre de participation figurant dans le bilan de la société mère proportionnellement au % de détention de celle-ci.
- 0 La différence résultant de cette substitution figurera au passif du bilan consolidé au titre des intérêts du groupe. Il n'y a donc pas lieu de faire figurer les intérêts des minoritaires.
- 0 Le résultat consolidé de l'exercice sera égal au résultat de la société mère plus la proportion du résultat des filiales revenant à la mère.



INTEGRATION PROPORTIONNELLE 2/3

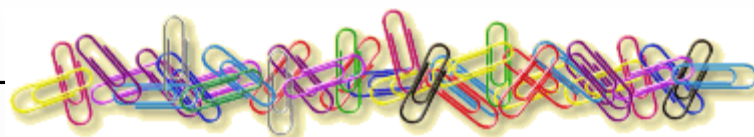
COMPTES INDIVIDUELS

Société mère

<u>Actif</u>	<u>Montant</u>	<u>Passif</u>	<u>Montant</u>
Immobilisations	2500	Capital	2000
Titres de participation F	600	Réserves	1920
Stocks	3650	Résultat	480
Disponibilités	850	Dettes	3200
Total	7600	Total	7600

Filiale F

<u>Actif</u>	<u>Montant</u>	<u>Passif</u>	<u>Montant</u>
Immobilisations	1500	Capital	1500
Clients	500	Réserves	80
Stocks	380	Résultat	320
Disponibilités	220	Dettes	700
Total	2600	Total	2600



INTEGRATION PROPORTIONNELLE 3/3

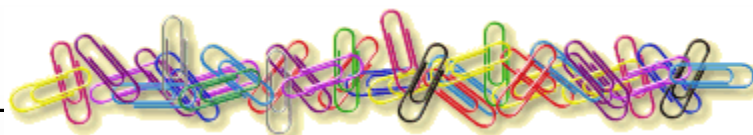
BILAN CONSOLIDÉ

Actif	Montant	Passif	Montant
Immobilisations (2500 + 1500 x 40 %)	3100	Capital (Uniquement société mère)	2000
Clients venant de F1 (500 x 40 %)	200	Réserves consolidés [1920 + (1500 + 80) x 40 % - 600] Pas d'intérêts minoritaires	1952
Stocks (3650 + 380 x 40 %)	3802	Résultat (480 + 320 x 40 %) Pas d'intérêts minoritaires	608
Disponibilités (850 + 220 x 40 %)	938	Dettes (3200 + 700 x 40 %)	3480
Total	8040	Total	8040



MISE EN EQUIVALENCE

- 0 Dans cette méthode il n'y a pas de cumul des postes du bilan et du compte de résultat des sociétés du périmètre.
- 0 Les titres de participation figurant à l'actif du bilan de la société mère sont revalorisés en tenant compte de la quote-part de détention appliquée aux capitaux propres de la filiale.
- 0 L'écart qui résulte de cette revalorisation sera inscrit dans les capitaux propres du bilan consolidé.
- 0 La quote-part de résultat consolidé de l'exercice sera comptabilisé dans le résultat financier « Quote-part dans les résultats des entreprises mises en équivalence ».



MISE EN EQUIVALENCE 2/3

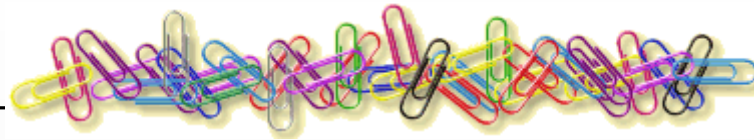
COMPTES INDIVIDUELS

Société mère

<u>Actif</u>	<u>Montant</u>	<u>Passif</u>	<u>Montant</u>
Immobilisations	2500	Capital	2000
Titres de participation F	300	Réserves	1920
Stocks	3650	Résultat	480
Disponibilités	850	Dettes	2900
Total	7300	Total	7300

Filiale F

<u>Actif</u>	<u>Montant</u>	<u>Passif</u>	<u>Montant</u>
Immobilisations	1500	Capital	1500
Clients	500	Réserves	80
Stocks	380	Résultat	320
Disponibilités	220	Dettes	700
Total	2600	Total	2600



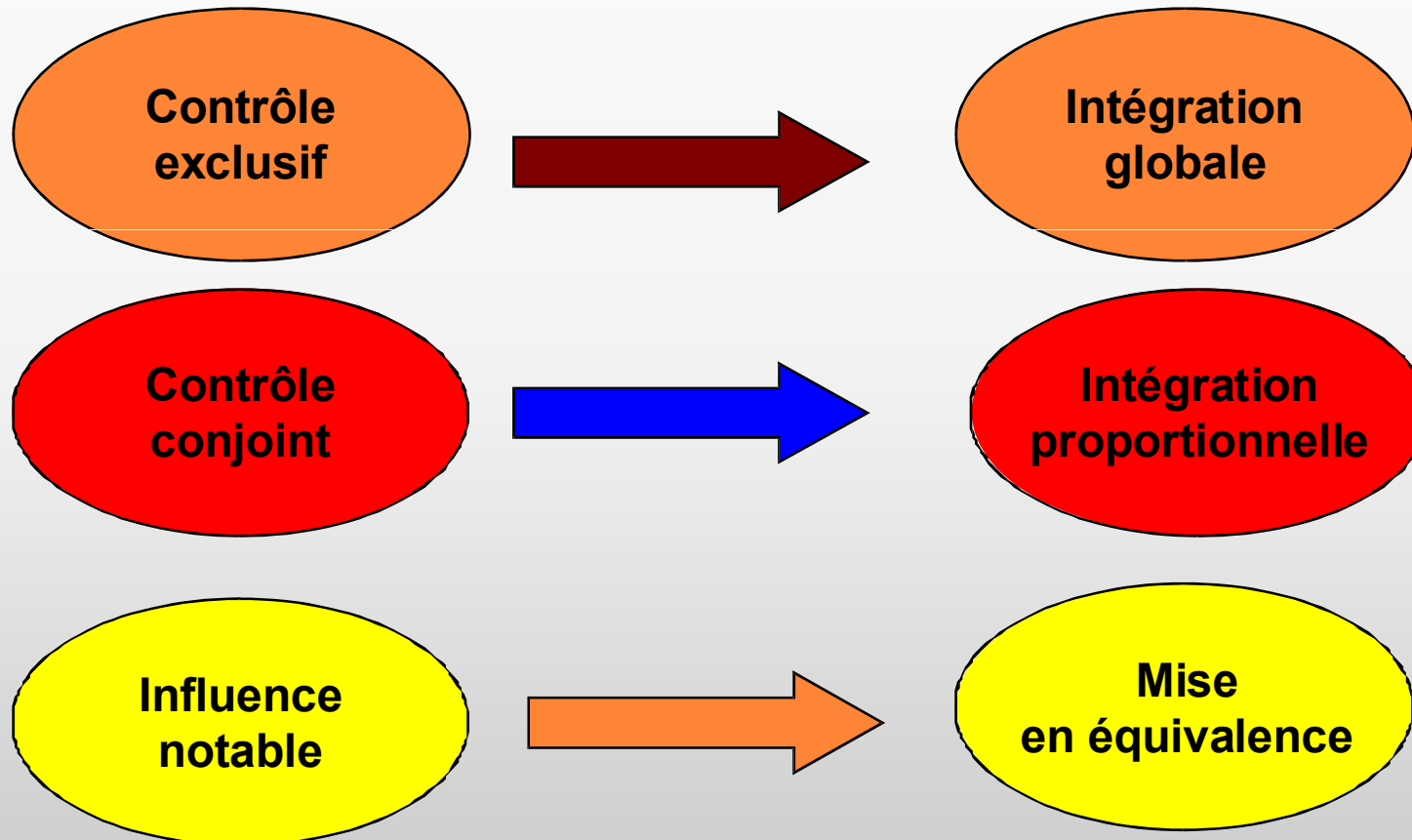
INTEGRATION PROPORTIONNELLE 3/3

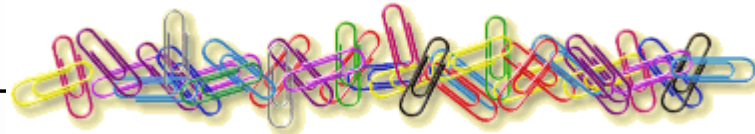
BILAN CONSOLIDÉ

Actif	Montant	Passif	Montant
Immobilisations	2500	Capital (Uniquement société mère)	2000
Titres mises en équivalence $(1500 + 80 + 320) \times 20 \%$	380	Réserves consolidés $1920 + (1500 + 80) \times 20 \% - 300$ Pas d'intérêts minoritaires	1936
Stocks	3650	Résultat $(480 + 320 \times 20 \%)$ Pas d'intérêts minoritaires	544
Disponibilités	850	Dettes	2900
Total	7380	Total	7380



RAPPORT ENTRE TYPE DE CONTRÔLE ET MÉTHODE DE CONSOLIDATION





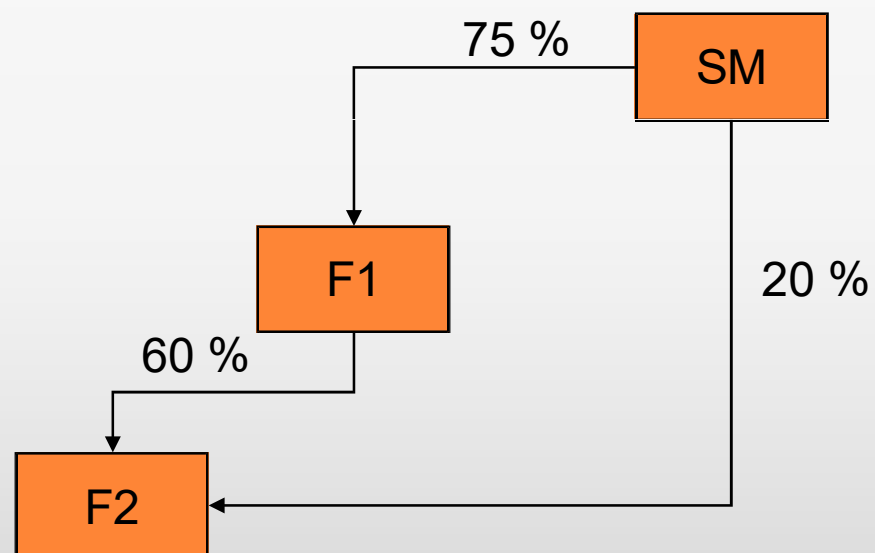
MÉTHODE DE CONSOLIDATION DIRECTE OU INDIRECTE

- 0 Dans la méthode de consolidation directe, la société mère consolide directement l'ensemble des filiales et sous filiales.
- 0 Dans la méthode de consolidation part pallier, des sous ensembles sont consolidés au niveau d'une filiale et le résultat est consolidé au niveau de la société mère.



EXEMPLE CONSOLIDATION DIRECTE OU PAR PALIERS

Organigramme du groupe :





BILAN SM

<u>Actif</u>	<u>Montant</u>	<u>Passif</u>	<u>Montant</u>
Titres F1	300 000	Capital	100 000
Titres F2	200 000	Réserves	200 000
Actif circulant	600 000	Résultat	50 000
		Dettes	750 000
Total	1 100 000	Total	1 100 000



BILAN F1

<u>Actif</u>	<u>Montant</u>	<u>Passif</u>	<u>Montant</u>
Immobilisations	700 000	Capital	400 000
Titres F2	600 000	Réserves	800 000
Actif circulant	900 000	Résultat	120 000
		Dettes	880 000
Total	2 200 000	Total	2 200 000



BILAN F2

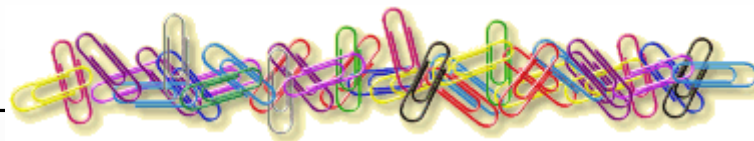
<u>Actif</u>	<u>Montant</u>	<u>Passif</u>	<u>Montant</u>
Immobilisations	1 000 000	Capital	1 000 000
Actif circulant	2 000 000	Réserves	500 000
		Résultat	100 000
		Dettes	1 400 000
Total	3 000 000	Total	3 000 000



BILAN CONSOLIDE

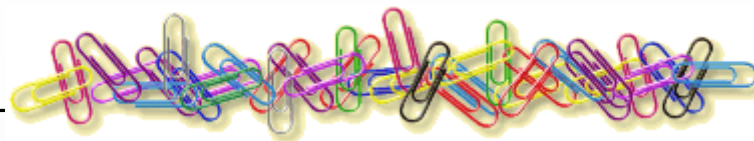
MÉTHODE DIRECTE

Actif	Montant	Passif	Montant
Immobilisations F1/F2 : 1700	1 700 000	Capital (SM)	100 000
Actif circulant SM : 600 + F1F2 : 2 900	3 500 000	Réserves 200 + (400 + 800) - 300 +(1000 +500) - 600 – 200 dont min. = 675	1 800 000
		Résultat + 100 Dont minoritaires : 65	270 000
		Dettes 750 + F1/F2 : 2280	3 030 000
Total	5 200 000	Total	5 200 000



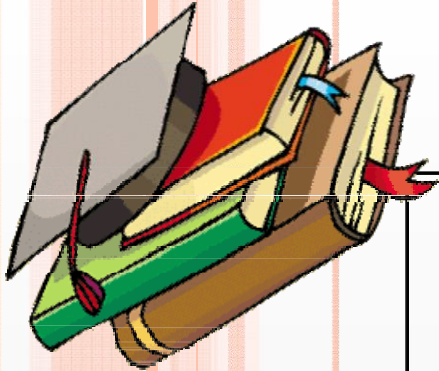
SOUS CONSOLIDATION DE F2 DANS F1

<u>Actif</u>	<u>Montant</u>	<u>Passif</u>	<u>Montant</u>
Immobilisations	1 700 000	Capital	400 000
Actif circulant	2 900 000	Réserves groupe [800 + (1000 + 500) x 60 % - 600] + [(1000 + 500) x 40 % (Min.)]	1 700 000
		Résultat consolidé 120 + 100 Dont minoritaires 100 x 40 %	220 000
		Dettes	2 280 000
Total	4 600 000	Total	2 200 000



BILAN CONSOLIDE GLOBALE SM + F1/F2

Actif	Montant	Passif	Montant
Immobilisations F1 : 700 + F2 : 1000	1 700 000	Capital (SM)	100 000
Actif circulant SM : 600 + F1 : 900 + F2 2 000	3 500 000	Réserves F1/F2 : 1700 + [(1000 + 500) x 20 % -200] Dont Min. = 675	1 800 000
		Résultat F1/F2 : 220 + 50 Dont minoritaires : 65	270 000
		Dettes	3 030 000
Total	5 200 000	Total	5 200 000



4. LES RETRAITEMENTS DE PRE-CONSOLIDATION

NORD SUD
AUDIT

[*www.mon-expert.com*](http://www.mon-expert.com)



Quelles modifications apporter
aux comptes avant la consolidation ?



HARMONISATION DES COMPTES SOCIAUX

- 0 Les méthodes d'évaluation appliquées par les sociétés du périmètre de consolidation doivent être identiques.
- 0 Le groupe doit donc nécessairement définir des procédures d'évaluation harmonisées pour toutes les sociétés.
- 0 Les corrections peuvent concerner :
 - Les durées et modes d'amortissement,
 - L'évaluation des stocks,
 - Le calcul des provisions,
 - Les règles d'évaluation des créances et dettes en devises.
- 0 Les différences résultant de ces opérations impacteront soit le résultat consolidé (charge ou produit de l'exercice) soit la réserve consolidée (charges ou produits d'exercices antérieurs).



PROCÉDURE DE CONSOLIDATION

- 0 La cellule de consolidation du groupe établit une procédure de consolidation qui détermine :
 - Le référentiel à appliquer (normes IFRS),
 - Les méthodes comptables à appliquer,
 - Les procédures de remontée des liasses de consolidation
- 0 Cette procédure est diffusée aux sociétés du groupe afin qu'elles établissent leurs comptes selon ce référentiel.
- 0 La cellule de consolidation effectue les retraitements complémentaires ainsi que la consolidation.
- 0 Les sociétés du groupe sont donc amenées à établir deux jeux de comptes :
 - l'un selon le référentiel national,
 - l'autre, retraité selon le référentiel IFRS en vue de la consolidation

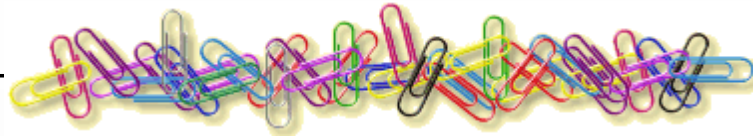


RETRAITEMENTS OBLIGATOIRES

(ART. 86 OHADA)

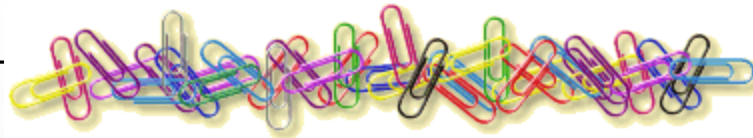
La consolidation impose :

- ▶ l'élimination de l'incidence sur les comptes des écritures passées pour la seule application des législations fiscales du pays où se trouve la filiale (provisions réglementées);
- ▶ l'élimination des résultats internes à l'ensemble consolidé, y compris les dividendes ;
- ▶ l'élimination des comptes réciproques des entreprises consolidées par intégration globale ou proportionnelle,
- ▶ Tous les passifs d'impôt différés doivent être pris en compte, en revanche, les actifs d'impôt différés ne sont portés à l'actif du bilan que si leur récupération est probable,
- ▶ Les variations de comptes d'entreprises établissant leurs comptes en monnaie étrangère doivent être calculés.



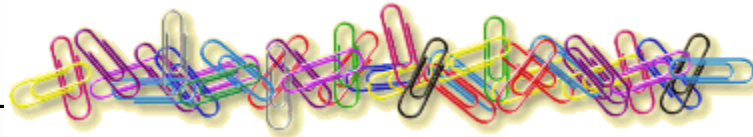
RETRAITEMENTS OPTIONNELS

- 0 Provision des indemnités de départ à la retraite,
- 0 Etalement des frais d'émission et des primes de remboursement sur la durée des emprunts,
- 0 La comptabilisation à l'avancement des opérations à long terme,
- 0 Comptabilisation des immobilisations et des stocks à la valeur de remplacement,
- 0 Inscription en résultat des écarts de conversion des dettes et créances en devises,
- 0 Evaluation des éléments fongibles de l'actif circulant selon la méthode du Lifo (*Last In – First out*),
- 0 Comptabilisation des frais financiers dans le coût d'acquisition des bien utilisés pour la fabrication d'un élément de l'actif circulant.



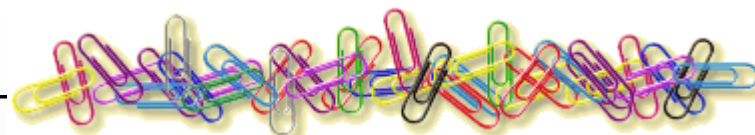
RETRAITEMENT POUR LE PASSAGE AUX IFRS

- 0 Les frais d'établissement doivent être comptabilisés en charges ; les frais d'augmentation de capital en diminution des primes d'émission,
- 0 en début de période, le preneur doit comptabiliser les contrats de location financement à l'actif et au passif du bilan pour des montants égaux à leur juste valeur ou à la valeur actualisée des paiements futurs,
- 0 Les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes doivent être rattachés au coût d'acquisition des immobilisations,
- 0 Les normes IFRS ne reconnaissent pas les produits et charges exceptionnels ; un reclassement doit donc être effectué dans les charges et produits courants.
- 0 Pour les IFRS, les subventions doivent soit venir en diminution de la valeur brute des immobilisations financées, ou soit figurer au passif du bilan,
- 0 Pour les contrats à long terme, l'IAS 11 impose une règle unique de comptabilisation : la méthode à l'avancement, à condition que le résultat à la terminaison puisse être évalué de manière fiable.



RETRAITEMENT DES CONTRATS DE LOCATION-FINANCEMENT (IAS 17)

- 0 **Définition** : contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur l'essentiel des risques et avantages liés à la propriété de l'actif ; le transfert de propriété pouvant intervenir ou non, in finé.
- 0 **Comptabilisation** : à l'actif et au passif du bilan du preneur pour un montant égal au plus faible de la juste valeur du bien loué et de la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location (au taux d'intérêt implicite du contrat). Les paiements doivent être ventilés entre charges financières et amortissements de la dette. Une charge d'amortissement de l'actif amortissable est par ailleurs constatée.



RETRAITEMENT DES CONTRATS DE LOCATION-FINANCEMENT

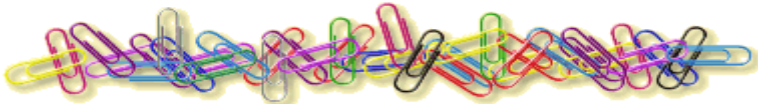
(ÉCRITURES SUR L'IMMOBILISATION)

0 Bilan :

2 Immobilisation	x	
1 Résultat	x	
1 Réserves	x	
4 Impôt différés	x	
1 Emprunt		x
28 Amortissements		x

0 Compte de résultat :

68 Dotation aux amort	x	
6 Impôt sur le bénéfice	x	
1 Résultat consolidé		x



RETRAITEMENT DES CONTRATS DE LOCATION-FINANCEMENT

(ÉCRITURES SUR LES REDEVANCES, LES CHARGES FINANCIÈRES ET LE REMBOURSEMENT DES EMPRUNTS)

0 Bilan :

1 Résultat (Charges financières de l'exercice nettes d'impôt)
1 Réserves (Charges financières exerc. Ant.nettes d'impôt)
1 Emprunts (dettes de location-financement)
4 Impôt différés (sur charges financières)
1 Résultat (redevances exercice)
1 Réserves (redevances exer. Ant.)
4 Impôts différés (sur redevances)

X
X

X
X
X
X
X

0 Compte de résultat :

6 Charges financières
6 Impôt sur le bénéfice (sur redevances)
1 Résultat (redevances nettes d'impôt)
6 redevance de crédit bail
6 Impôt sur le bénéfice (charges fin.)
1 Résultat consolidé
6 Impôt différé(sur redevances)

X
X
X

X
X
X
X



RETRAITEMENT DES PROVISIONS RÉGLEMENTÉES

- 0 Ces provisions n'ont pas un caractère économique et ne sont comptabilisées qu'en application de dispositions légales.
- 0 Leur élimination portera sur :
 - le bilan : provisions réglementées, dette d'impôt différé, réserve et résultat,
 - le compte de résultat : reprise sur provisions réglementées, dotations, impôt sur le bénéfice, résultat.



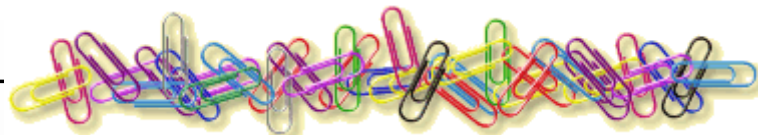
RETRAITEMENT DES PROVISIONS RÉGLEMENTÉES ECRITURES

0 Bilan :

1 Provisions réglementées	x	
4 Dette d'impôt différé		x
1 Réserves		x
1 Résultat		x

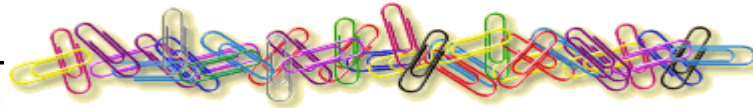
0 Compte de résultat :

6 Impôt sur le bénéfice	x	
7 Reprise sur provisions réglementées	x	
1 Résultat	x	
6 Dotations prov. réglementées		x



EFFET DES VARIATIONS DU COURS DES MONNAIES ÉTRANGÈRES (IAS 21)

- 0 La norme IAS 21 distingue deux types de monnaies :
 - **la monnaie fonctionnelle** qui est la monnaie de l'environnement primaire économique où opère l'entreprise,
 - **la monnaie de présentation** qui est retenue pour présenter les états financiers.
- 0 Le groupe identifie pour chacune des entreprises du périmètre la monnaie fonctionnelle et convertit leurs états financiers dans la monnaie de présentation.
- 0 Les écarts de change qui en découlent doivent être inscrits dans les capitaux propres « Ecart de conversion ».



CONVERSION DES COMPTES LIBELLÉS EN DEVICES

Méthode du cours historique

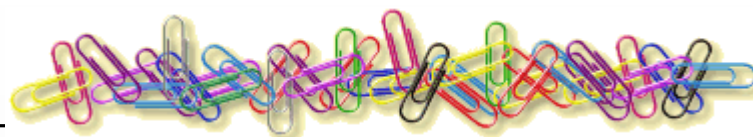


Les opérations des filiales étrangères sont évaluées comme si la société mère avait elle-même initiée ces opérations à l'origine et au cours en vigueur
Lors de l'entrée dans le patrimoine de la société.

Méthode du cours de clôture



Les opérations des filiales sont évaluées au taux de Change de la date d'établissement des comptes
conséquence :
les valeurs comptables des immobilisations fluctuent en fonction du cours de la devise .



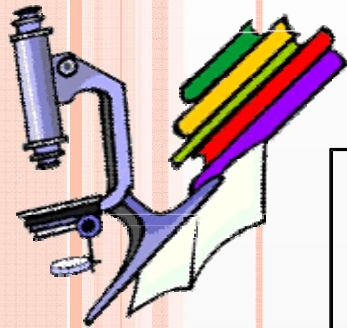
RETRAITEMENT DES COMPTES DES ENTITÉS ÉTRANGÈRES (IAS21)

	Filiale autonome	Filiale non autonome
Capitaux propres	Taux historique	Taux historique
Résultat	Taux moyen	En principe taux historique ou taux moyen, sauf amortissement et dépréciation qui sont au taux historique
Autres postes	Taux de clôture	Taux historique à l'exception des éléments monétaires et des éléments ramenés à leur valeur actuelle par le biais d'une dépréciation qui sont convertis au taux de clôture.
Ecart sur situation nette d'ouverture	Affectation aux capitaux propres	Affectation au résultat
Écart sur résultat	Néant	Résultat



APPLICATION À LA CONSOLIDATION

- 0 Les éléments monétaires (*liquidités, dettes et créances d'exploitation, valeurs à recevoir ou à payer*) sur lesquels il n'y a pas d'incertitude sur la valeur doivent être convertis au cours de clôture.
- 0 Les éléments non monétaires (immobilisations, titres, stocks, capitaux propres) sont convertis au cours historique.
- 0 Les charges et produits sont convertis au cours de clôture ou au cours moyen de la période sauf pour les amortissements qui sont convertis au cours historique.
- 0 L'application de ces méthodes va générer des écarts de conversion.



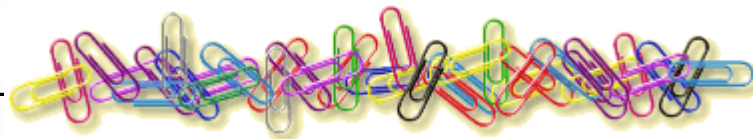
5. LES ELIMINATIONS

NORD SUD
AUDIT

www.mon-expert.com



Quelles opérations entre
sociétés du groupe neutraliser ?



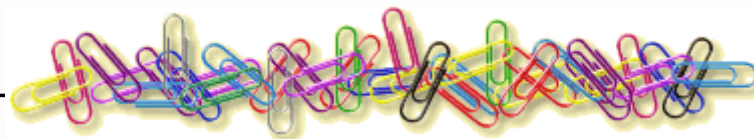
ELIMINATION DES OPÉRATIONS INTRAGROUPE

- 0 Les opérations entre sociétés du périmètre de consolidation doivent être éliminées.
- 0 Il s'agit des opérations suivantes :
 - des comptes réciproques (clients - fournisseurs, achats -ventes),
 - des résultats internes (sur ventes de marchandises, cessions d'immobilisations, dividendes internes...),
 - des marges sur stocks,
 - Des dividendes internes,
 - des provisions internes entre sociétés du groupe,
 - des engagements reçus et donnés.



ELIMINATION DES COMPTES RÉCIPROQUES

- 0 Après avoir vérifié la réciprocité des comptes de tiers et des comptes de charges et de produits et procédé aux ajustements nécessaires, une écriture de contre-passation est passée pour les besoins de la consolidation.
- 0 L'élimination portera sur :
 - ▶ Les dettes et créances,
 - ▶ Les prêts et emprunts
 - ▶ Les clients et fournisseurs,
 - ▶ Les achats et les ventes,
 - ▶ Les frais et produits financiers,
 - ▶ Les redevances versées et encaissées.



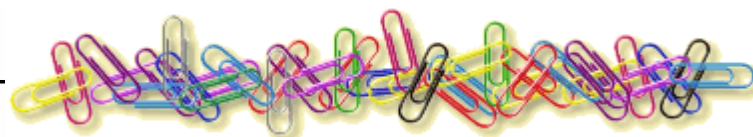
POURCENTAGE D'ÉLIMINATION

Entités concernées	Pourcentage d'élimination
Entités intégrées globalement	En totalité
Entre une entité intégrée globalement et une entité intégrée proportionnellement	Pourcentage d'intégration proportionnelle
Entre entités intégrées proportionnellement	Pourcentage le plus faible



ELIMINATION DES MARGES SUR STOCKS

- 0 Lorsque qu'une société détient encore des stocks venant d'une autre société du périmètre, la marge dégagée sur ces stocks doit être éliminée.
- 0 revient par le groupe.
- 0 Il faut également tenir compte de l'incidence de la fiscalité différée sur la neutralisation de la marge.
- 0 Une répartition entre groupe et minoritaire et entre résultat et réserve doit être opérée dans le cadre de l'intégration globale.



ELIMINATION DES MARGES SUR STOCKS (ÉCRITURES)

0 Bilan :

1 Résultat consolidé (variation nette d'impôt de la marge de l'exercice)
1 Réserves consolidées (variation nette d'impôt de la marge des ex. préc.)
4 Créance d'impôt différé
3 Stocks (marge sur stock)

X
X
X

X

www.non-expert.com

0 Compte de résultat :

6 Variation de stocks
6 Impôt sur le bénéfice
3 Résultat consolidé

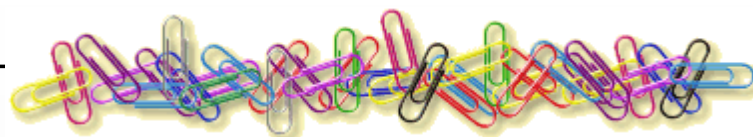
X

X
X



ELIMINATION DES RÉSULTATS INTERNES SUR CESSIONS D'IMMOBILISATIONS

- 0 Les résultats sur cessions d'immobilisations entre sociétés du groupe doivent être neutralisés.
- 0 L'immobilisation devra être ramenée à la valeur à laquelle elle figurait dans le bilan du cédant, et les amortissements recalculés sur cette base historique.
- 0 Il faudra donc corriger les dotations comptabilisés par le cessionnaire sur la base du prix d'achat.
- 0 La correction des dotations de l'exercice impacte le résultat et celle des exercices antérieurs la réserve.



CESSIONS INTERNES D'IMMOBILISATIONS

(ÉCRITURES D'ANNULATION DE LA CESSION)

0 Bilan :

1 Résultat consolidé (plus-value nette d'impôt)
1 Réserves consolidées (plus-value nette d'impôt)
4 Créance d'impôt différé
2 Immobilisations

X
X
X

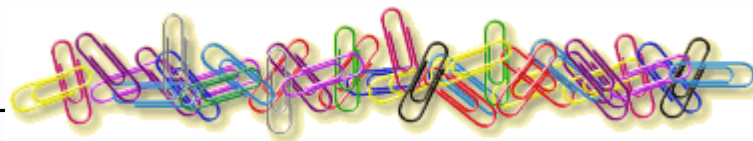
X

0 Compte de résultat :

7 produit de cession des éléments d'actif
6 VNC des cessions
6 Impôt sur le bénéfice
1 Résultat consolidé

X
X
X

X



CESSIONS INTERNES D'IMMOBILISATIONS

(ÉCRITURES DE RÉGULARISATION DES AMORTISSEMENTS)

0 Bilan :

2 8 Immobilisation (pour le supplément global constaté)

X

1 Réserves consolidées (suppl. amort net d'impôt des exercices antérieurs)

X

1 Résultat consolidé (suppl. amort net d'impôt de l'exercice)

X

4 Dette d'impôt différé

X

0 Compte de résultat :

6 Impôt sur les bénéfices (pour le supplément global constaté)

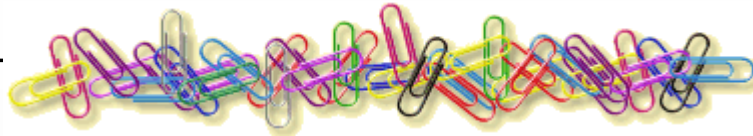
X

1 Résultat consolidées (suppl. amort net d'impôt des exercices antérieurs)

X

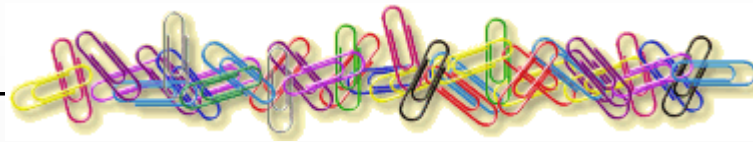
68 Dotation aux amortissements

X



ELIMINATION DES DIVIDENDES INTERNES

- 0 Les dividendes distribuées entre sociétés du groupe doivent être éliminées.
- 0 Les sommes correspondantes sont imputées dans les réserves car provenant forcément de résultats d'années antérieures. On doit ainsi rétablir les réserves consolidées de la filiale à l'ouverture.
- 0 Pour les filiales étrangères, la différence entre le montant encaissé doit être imputée en perte ou gain de change.
- 0 L'élimination des acomptes sur dividendes impacte uniquement le résultat consolidé.



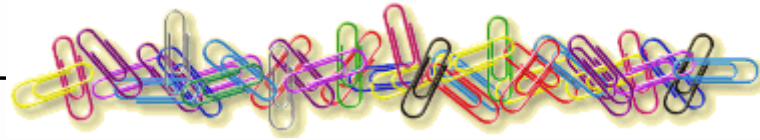
ELIMINATION DES DIVIDENDES INTERNES

0 Bilan :

1 Résultat	x	
1 Réserves		x

0 Compte de résultat :

7 Produits financiers	x	
1 Résultat		x



ELIMINATION DES PROVISIONS INTERNES

- 0 Les provisions portant sur des créances ou des titres entre sociétés du groupe doivent être éliminées car les postes de bilan correspondant ont également été éliminés.
- 0 Si le risque doit déborder le périmètre de consolidation, la provision correspondant peut être maintenue.
- 0 Les provisions des années antérieures sont éliminées en contrepartie des réserves et celles dont le fait générateur est sur l'année en cours par le résultat consolidé.



ELIMINATION DES PROVISIONS INTERNES

0 Bilan :

4 Dépréciation des créances
1 Provision pour risques
1 Réserves

4 Dette d'impôt différé
1 Résultat

x
x
x

x
x

0 Compte de résultat :

7 Reprise sur provision
6 Impôt sur le bénéfice
1 Résultat

6 Dotations

x
x
x

x



6. TRAITEMENT DE L'IMPÔT DIFFÉRÉ

NORD SUD
AUDIT

www.mon-expert.com



Quelle est l'incidence
de la fiscalité ?



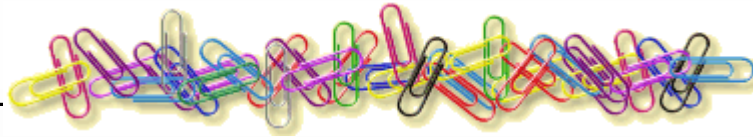
ORIGINE DE L'IMPÔT DIFFÉRÉ

- 0 L'impôt différé permet de prendre en compte l'impôt dû sur les opérations de l'exercice indépendamment des différences temporaires et de l'exigibilité.
- 0 Cet impôt différé résulte :
 - Des décalages temporaires entre la comptabilisation d'une charge ou d'un produit et son imposition,
 - Des différences entre valeur comptable et valeur fiscale,
 - Des éliminations et retraitements touchant le résultat,
 - Des déficits fiscaux reportables si la probabilité de leur imputation sur des bénéfices futurs est suffisante.



CALCUL DES IMPÔTS DIFFÉRÉS

- 0 L'opération consiste à appliquer un taux d'impôt aux soldes des différences temporaires en contrepartie du résultat ou de la réserve consolidée.
- 0 Deux méthodes peuvent être appliquées :
 - ❖ Méthode du report fixe
 - ❖ Méthode du report variable



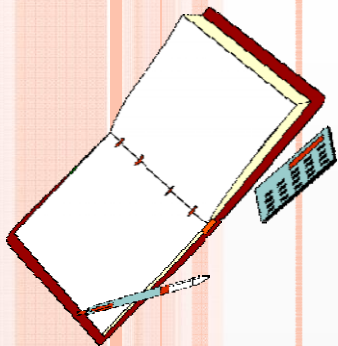
MÉTHODE DU REPORT FIXE

- 0 Dans cette méthode, l'impôt différé est calculé sur la base du taux d'impôt applicable durant l'exercice en cours. Il en sera de même lors de la reprise éventuelle sur des exercices futurs.
- 0 Conséquence : les changements de dispositions fiscales concernant le taux de l'impôt n'affectent pas le résultat.
- 0 L'effet de ces changements de taux d'imposition ne sera donc constaté que dans l'exercice où l'opération d'origine sera dénouée.



MÉTHODE DU REPORT VARIABLE

- 0 Dans cette méthode, l'impôt différé est recalculé chaque fois sur la base du taux d'impôt applicable durant l'exercice en cours. Les impôts différés antérieurs sont ainsi systématiquement recalculés sur la base du nouveau taux d'imposition.
- 0 Conséquence : les changements de dispositions fiscales concernant le taux de l'impôt affectent en plus ou en moins le résultat.
- 0 Cette méthode est privilégiée par les normes internationales.



7. ELIMINATION DES TITRES ECART DE PREMIÈRE CONSOLIDATION

NORD SUD
AUDIT

www.mon-expert.com



Quel est le sort des titres
détenus par la société mère ?



DISPOSITIONS PRÉVUES PAR L'OHADA

(ART. 82 & 83)

0 Article 82

L'écart de première consolidation est constaté par différence entre le coût d'acquisition des titres d'une entreprise consolidée et la part des capitaux propres que représentent ces titres pour la société consolidante, y compris le résultat de l'exercice réalisé à la date d'entrée de la société dans le périmètre de consolidation.

L'écart de première consolidation d'une entreprise est en priorité réparti dans les postes appropriés du bilan consolidé sous forme d'“écarts d'évaluation” ; la partie non affectée de cet écart est inscrite à un poste particulier d'actif ou de passif du bilan consolidé constatant un “écart d'acquisition”.

L'écart non affecté est rapporté au compte de résultat, conformément à un plan d'amortissement ou de reprise de provisions.

0 Article 83

Lorsque l'écart de première consolidation ne peut être ventilé, par suite de l'ancienneté des entreprises entrant pour la première fois dans le périmètre de consolidation, cet écart peut être imputé directement sur les capitaux propres consolidés à l'ouverture de l'exercice d'incorporation de ces entreprises.

Toutes explications sur le traitement de l'écart susvisé doivent être données dans l'État annexé consolidé.



ECART DE PREMIÈRE CONSOLIDATION

❖ **Coût d'acquisition des titres**

(-)

❖ **quote-part des capitaux propres de la filiale représentée par ces titres**



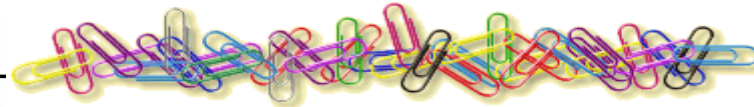
COÛT D'ACQUISITION DES TITRES

- 0 Il s'agit du poste titres de participations tel qu'il figure dans le bilan social de la société mère.
- 0 C'est le prix d'achat des titres en valeur historique (sans les frais d'acquisitions).
- 0 Les nouvelles normes internationales parlent de « juste valeur » de la rémunération du vendeur + les coûts liés à l'acquisition (norme IASC 22).
- 0 La conversion du prix d'acquisition des filiales étrangères doit être effectuée au taux de change de la date d'achat.



QUOTE-PART DES CAPITAUX PROPRES

- 0 Le % de détention est appliqué aux capitaux propres de la filiale déterminés selon les règles de la consolidation.
- 0 Pour les filiales étrangères, les capitaux propres sont convertis au taux en vigueur à la date de prise de contrôle.
- 0 Si la filiale détient elle-même une autre société, on tiendra compte des capitaux propres consolidés (sous consolidation préalable).
- 0 Les capitaux propres comprennent le résultat jusqu'à la date de prise de contrôle.



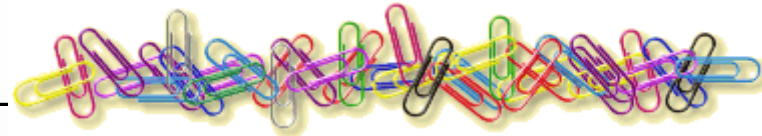
AFFECTATION DE L'ÉCART DE PREMIÈRE CONSOLIDATION

Cet écart représente une ~~plus ou moins value~~ sur
les titres qu'il faudra répartir entre :

Ecart d'évaluation

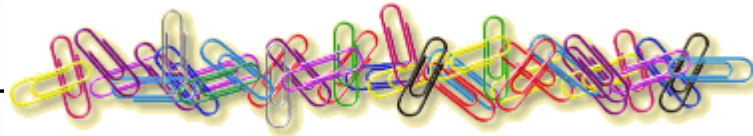
et

Ecart d'acquisition



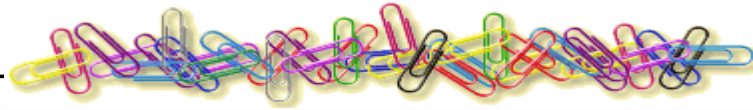
ECART D'ÉVALUATION

- 0 La quote-part de l'écart de première consolidation provenant d'éléments identifiables de l'actif doit être affectée à ces éléments qui se retrouvent ainsi réévalués pour les besoins de la consolidation.
- 0 Il peut s'agir également d'éléments corporels ou incorporels dont la plus-value latente n'apparaît pas dans les comptes individuels et qui doivent être reconstitués dans le bilan consolidé.



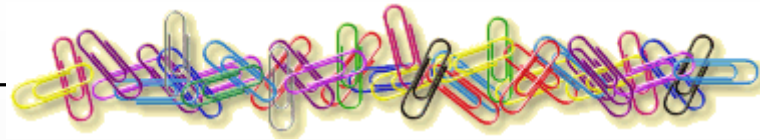
ECART D'ACQUISITION

- 0 La quote-part de l'écart de première consolidation non affectable à des éléments de l'actif est un écart d'acquisition.
- 0 S'il est positif (*survaleur ou good-will*), il doit être inscrit à consolidé.
- 0 S'il est négatif (*badwill*), il doit être comptabilisé au passif du bilan dans les « *provisions pour risques et charges* ».
- 0 L'écart doit être rapporté au résultat par amortissement ou reprise sur provision sur une durée non précisée par les textes donc laissée à l'appréciation des entreprises.



POSITION INTERNATIONALE SUR LE TRAITEMENT DE L'ÉCART D'ACQUISITION (SURVALEURS)

- 0 Norme IAS 3 : l'écart doit être faire l'objet de tests de valeurs en vue d'une dépréciation éventuelle.
- 0 Normes américaines FAS 142 : maintient de l'écart à l'actif sans amortissement (nouvelle position depuis 2001).
- 0 Normes françaises (règlement 99-02) : Immobilisation et amortissement ou tests de dépréciations.



NORME IFRS 3

- 0 Toute différence entre le coût du regroupement et les intérêts de l'acquéreur dans la juste valeur de ces actifs et passifs doit être à la date d'acquisition :
 - comptabilisée à l'actif comme goodwill acquis dans un groupement d'entreprises
 - et mesuré initialement comme coût (excès du coût du groupement sur les intérêts de l'acquéreur dans la juste valeur nette des actifs, passifs identifiables et passifs éventuels).
- 0 L'acquéreur dispose d'un délai de 12 mois après la date d'acquisition pour réviser ces valeurs en contrepartie du goodwill.
- 0 Au-delà, le goodwill ne peut être amorti mais testé annuellement pour dépréciation (tests de valeur). Toute dépréciation comptabilisée est irréversible.
- 0 La norme IFRS ne reconnaît pas le goodwill négatif ; si la quote-part des actifs et passifs en juste valeur dépasse le coût d'acquisition, l'entité doit réexaminer l'identification et la juste valeur des actifs et passifs, et enregistrer en profit immédiat tout excédent résiduel.
- 0 La comptabilisation du goodwill n'engendre pas d'impôt différé.



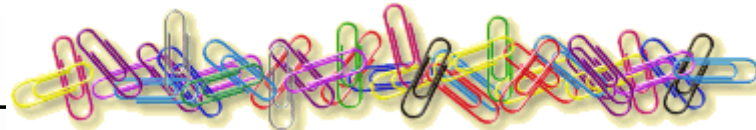
8. VARIATION DU PÉRIMÈTRE DE CONSOLIDATION

NORD SUD
AUDIT

www.mon-expert.com

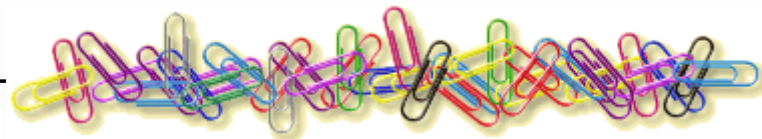


Dans quels cas le périmètre de consolidation est-il modifié ?



CAS DE VARIATION DU PERIMETRE DE CONSOLIDATION

- ▶ Sortie d'une entreprise du périmètre de consolidation (cession, déconsolidation)
- ▶ Cession de titres à l'intérieur du périmètre
- ▶ Augmentation de capital,
- ▶ Fusion entre deux sociétés consolidées,
- ▶ Acquisition de titres.



CESSION D'UNE SOCIÉTÉ DU GROUPE

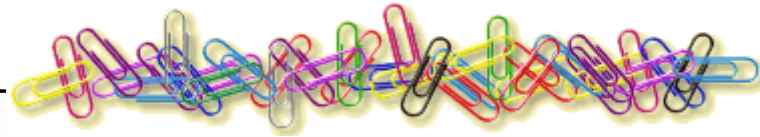
- 0 Le résultat de cession est égal au :

Prix de cession

(-)

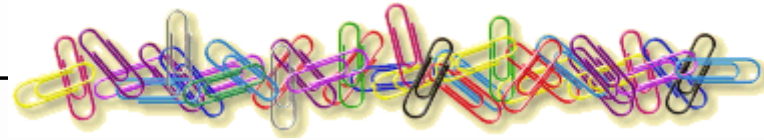
Valeur consolidée de la société cédée

- 0 Cette valeur consolidée de la société cédée représente la quote-part des capitaux propres corrigée des écarts d'évaluation et d'acquisition résiduels.
- 0 La plus ou moins-value enregistrée dans les comptes sociaux sera alors modifiée et substituée au résultat de cession consolidé.



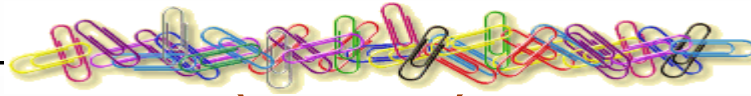
CESSION PARTIELLE DE TITRES

- 0 La plus value est déterminée comme dans le cas d'une cession d'entreprise mais calculée au prorata du nombre de titres cédé.
- 0 Le nombre de titres restant pourra justifier éventuellement une sortie de la société du périmètre ou un changement de méthode de consolidation.



DECONSOLIDATION

- 0 Les titres sont repris à la valeur d'équivalence par rapport à la dernière consolidation.
- 0 L'opération ne doit dégager ni plus-value, ni moins-value.
- 0 La déconsolidation peut résulter :
 - d'une cession de titre entraînant une perte de contrôle,
 - de restrictions mettant en cause le contrôle de la société,
 - Un passage en dessous d'un seuil de signification.



CESSION DE TITRES À L'INTÉRIEUR DU PÉRIMÈTRE DE CONSOLIDATION

- 0 Le résultat de cession doit être éliminé en totalité dans le cadre de l'intégration globale sans modification des actifs consolidés.
- 0 Le bilan consolidé ne subit pas de modification sauf une reventilation des intérêts minoritaires si les deux sociétés n'étaient pas détenues au même taux.



AUGMENTATION DE CAPITAL

- o L'augmentation de capital se traduisant par une hausse du % d'intérêt, ne doit pas avoir pour conséquence une remise en cause des évaluations des actifs et passifs identifiés à la date de prise de contrôle.
- o L'écart résultant de l'opération doit être affecté en totalité en écart d'acquisition.



FUSION ENTRE DEUX SOCIÉTÉS CONSOLIDÉES

- o La plus ou moins-value de fusion doit être annulée.
- o Les écarts d'acquisition antérieurs doivent être reconstitués dans le bilan de l'absorbante quelque soit le sens de la fusion.
- o La fusion reste donc sans impact sur les comptes consolidés.



ACQUISITION DE TITRES

- o Si le rachat de titres n'entraîne pas de changement de méthode de consolidation, dans le cadre de l'intégration globale, les écarts d'évaluation ne sont pas remises en cause. L'écart d'acquisition sera impacté. Dans le cadre de la mise en équivalence, un écart d'acquisition complémentaire est recalculé et les titres mis en équivalence sont réévalués.
- o Si l'opération entraîne un changement de méthode de consolidation (passage de la mise en équivalence à l'intégration globale), les écarts d'évaluation antérieures sont remises en cause.



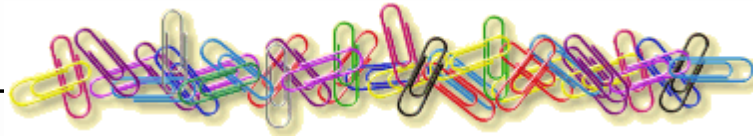
9. ETATS FINANCIERS CONSOLIDES

NORD SUD
AUDIT

[*www.mon-expert.com*](http://www.mon-expert.com)



Quels sont les documents
de synthèses à produire ?



NORME IAS 1

- 0 Les états financiers consolidés doivent comprendre :
 - un bilan (balance sheet),
 - un compte de résultat (income statement),
 - un tableau de variation des capitaux propres (change in equity statement),
 - un tableau des flux de trésorerie (cash flow statement)
 - des notes annexes (accountant policies and notes).
- 0 La norme n'impose pas de modèles d'états financiers. Elle indique seulement la nature des informations devant figurer dans ces états.
- 0 Une primauté est accordé au bilan sur le compte de résultat.



COMPTE DE RÉSULTAT CONSOLIDÉ

- 0 Le compte de résultat doit privilégier les éléments suivants :
 - la mise en évidence des éléments courants,
 - la mise en évidence du coût de l'endettement financier,
 - l'isolement de l'impact sur le résultat des activités abandonnées ou encours d'abandon,
 - la présentation du résultat par action.
- 0 Le compte de résultat peut être présenté soit :
 - par nature de charges,
 - par destination facilitant l'évaluation de la performance par fonctions



BILAN CONSOLIDÉ

- 0 Le bilan doit privilégier les éléments suivants :
- la distinction des éléments courants et de éléments non courants,
 - des informations sur les postes suivants :
 - Immobilisations,
 - Actifs financiers
 - Les participations des sociétés mises en équivalence,
 - Les dettes et provisions,
 - Les passifs financiers,
 - les passifs d'impôt exigible, et les passifs d'impôt différés,
 - Le capital émis et les réserves,
 - Les intérêts des minoritaires.

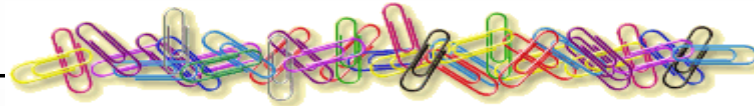
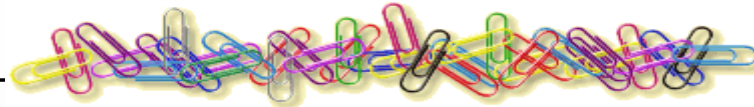


TABLEAU DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES CONSOLIDÉS

- 0 Ce tableau permet d'expliciter les variations des capitaux propres consolidés et ventilés entre groupe et minoritaires.
- 0 L'élaboration de ce tableau permet de s'assurer de l'intangibilité du bilan d'ouverture et de la permanence des méthodes.
- 0 Cette variation peut résulter de :
 - variation du capital de la société mère,
 - distribution de dividendes de la société mère,
 - variation du taux de conversion lors de la consolidation de sociétés étrangères,
 - l'impact des réévaluations,
 - l'incidence de restructurations (fusion, cession d'actifs...).



MODALITÉS D'ÉLABORATION DU TABLEAU DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

Etape 1 : un tableau par société, de passage des capitaux propres individuels d'ouverture aux capitaux propres individuels de clôture,

Etape 2 : un tableau par société de passage des capitaux individuels aux capitaux propres consolidés (*à l'ouverture et à la clôture*),

Etape 3 : un tableau de synthèse regroupant les contributions des différentes sociétés aux capitaux propres consolidés,

Etape finale : le tableau de variation des capitaux propres consolidés.



MODÈLE DE TABLEAU DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

	Capital	Primes	Réserves Consolidées	Résultat de l'exercice	Ecart de Conversion	Ecart de Réévaluation	Titres de la société Consolidante	Total Autres	Total Capitaux propres
Situation Clôture N-2									
Mouvements									
Situation Clôture N-1									
Mouvements									
Situation Clôture N									



TABLEAU DE FINANCEMENT CONSOLIDÉ

- 0 Le tableau de financement consolidé permet d'expliquer comment le groupe a employé ses résultats et comment il a financé ses investissements.
- 0 Il permet également d'éclairer la politique d'investissement du groupe (autofinancement ou ressources externes).
- 0 Il permet également de faire ressortir les transactions entre le group et l'extérieur et de s'assurer de l'équilibre financier du groupe.

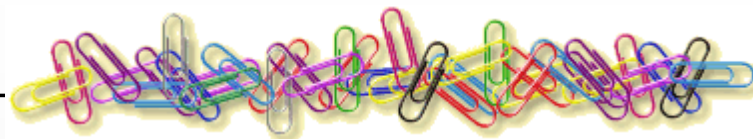


TABLEAU DE VARIATION DU FONDS DE ROULEMENT

(ANALYSE PATRIMONIALE)

Emplois	N-1	N	Ressources	N-1	N
Dividendes payées			Capacité d'autofinancement		
Acquisitions immobilisations			Cessions immobilisations		
Réduction de capitaux propres			Augmentation capitaux propres		
Remboursement dettes			Augmentation dettes		
Variation Fonds de roulement net global (ressources)			Variation Fonds de roulement net global (emplois)		

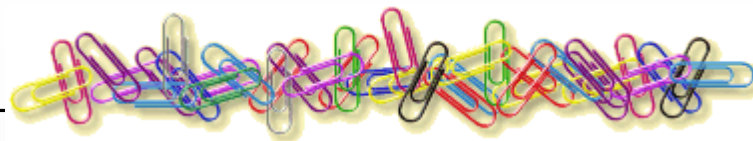


TABLEAU DE VARIATION DU FONDS DE ROULEMENT

(VARIATION DE LA TRÉSORERIE)

	N			N-1
	Besoin	Dégagement	Solde	Solde
Variation des stocks				
Variation des créances				
Variation des fournisseurs				
Variation autres créances et dettes d'exploitation				
VARIATION BFR D'EXPLOITATION				
VARIATION BFR HORS EXPLOITATION				
VARIATION DE LA TRESORERIE				

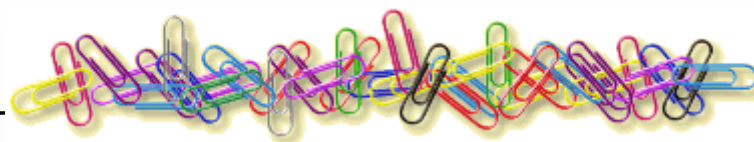
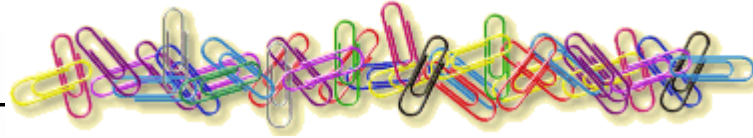


TABLEAU DE FINANCEMENT CONSOLIDÉ (RUBRIQUES)

	N	N-1
RESULTAT NET DES SOCIETES INTEGREES		
Elimination des charges et produits sans incidence sur le trésorerie ou non liées à l'exploitation		
FLUX DE TRESORERIE PROVENANT DE L'EXPLOITATION		
FLUX DE TRESORERIE PROVENANT DES OPERATIONS D'INVESTISSEMENTS		
FLUX DE TRESORERIE PROVENANT DES OPERATIONS DE FINANCEMENT		
VARIATION DE TRSORERIE		
TRESORERIE A L'OUVERTURE		
TRESORERIE A LA CLOTURE		



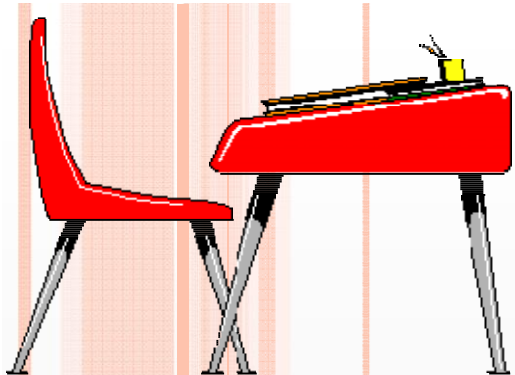
AUTRES DOCUMENTS DE SYNTHÈSES

(OHADA ART. 79)

- ❖ Les états financiers consolidés comprennent le Bilan, le Compte de résultat, le Tableau financier des ressources et des emplois de l'exercice ainsi que l'État annexé.

Ils forment un tout indissociable et sont établis conformément aux règles et conventions retenues dans le Système comptable OHADA.

- ❖ Ils sont présentés, conformément aux modèles fixés par le Système comptable OHADA pour les comptes personnels des entreprises, Système normal, avec en complément les rubriques et postes spécifiques liés à la consolidation, notamment “ Ecart d'acquisition ”, “ Intérêts minoritaires ”.



10. COMPTES COMBINES

NORD SUD
AUDIT

www.mon-expert.com



Quelles entreprises sont concernées ?



ENTREPRISES CONCERNÉES

Ohada Art. 103 :

« Les entreprises, qui constituent dans une région de l'espace OHADA, un ensemble économique soumis à un même centre stratégique de décision situé hors de cette région, sans qu'existent entre elles des liens juridiques de domination, établissent et présentent des états financiers, dénommés "états financiers combinés", comme s'il s'agissait d'une seule entreprise ».



MÉTHODE D'ÉTABLISSEMENT

- 0 Les principes de la consolidation sont appliquées en dehors de l'élimination des titres de participation du fait de l'absence de lien de participation entre les sociétés à savoir :
- ▶ cumul des comptes sociaux,
 - ▶ élimination des comptes réciproques,
 - ▶ élimination des résultats internes,
 - ▶ établissement des états de synthèse.